



**University of
Zurich**^{UZH}

**Zurich Open Repository and
Archive**

University of Zurich
University Library
Strickhofstrasse 39
CH-8057 Zurich
www.zora.uzh.ch

Year: 2013

Der «neue» Lagebericht: Ergänzung des Geschäftsberichts wird für grössere Unternehmen Pflicht

Pfaff, Dieter ; Glanz, Stefan

Posted at the Zurich Open Repository and Archive, University of Zurich

ZORA URL: <https://doi.org/10.5167/uzh-79318>

Journal Article

Published Version

Originally published at:

Pfaff, Dieter; Glanz, Stefan (2013). Der «neue» Lagebericht: Ergänzung des Geschäftsberichts wird für grössere Unternehmen Pflicht. *Rechnungswesen und Controlling*, (2):7-10.

Der «neue» Lagebericht

Ergänzung des Geschäftsberichts wird für grössere Unternehmen Pflicht

Dieser Beitrag liefert eine Auslegung zum Lagebericht, den das neue Rechnungslegungsrecht nebst Geldflussrechnung und zusätzlichen Anhang-Angaben von allen ordentlich revisionspflichtigen Unternehmen, inkl. Vereine und Stiftungen, verlangt (Art. 961 OR).

Der Trend in der Unternehmensberichterstattung heisst «integrated reporting» – eine Folge der wirtschaftlichen, gesellschaftlichen und ökologischen Brüche. Soeben legte eine weltweite «Koalition» aus Interessengruppen den Entwurf eines Rahmenkonzepts vor (www.theiirc.org). Demnach berichten Unternehmen über die Schaffung von Werten. Dabei folgen sie einem umfassenden Kapitalbegriff, der von finanzwirtschaftlichen über humane zu natürlichen Kapitalien reicht. Die Bestandteile eines solchen Unternehmensberichts:

- Organisation und Umwelt
- Governance
- Chancen und Risiken
- Strategie und Ressourcenallokation
- Geschäftsmodell
- Performance
- Zukunftsaussichten

Lagebericht: ein EU-Import

Der Lagebericht – vorgeschrieben mit der 4. EU-Richtlinie (1978) für Kapitalgesellschaften, die bestimmte Grössenschwellen überschreiten (Art. 46 i.V.m. Art. 11) – hat nicht diese Ambition: Er stellt lediglich (aber immerhin) den Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage des Unternehmens so dar, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild entsteht. Damit erfüllt er eine die Jahresrechnung ergänzende Funktion, vermittelt Letztere doch ein ebensolches Bild der «Vermögens-, Finanz- und Ertragslage». Bis heute wurde Art. 46 Abs. 1 mehrfach präzisiert und verschärft:

- Neben Geschäftsverlauf und Lage stellt der Lagebericht auch das Geschäftsergebnis den Tatsachen entsprechend dar.
- Er beschreibt wesentliche Risiken und Ungewissheiten, denen das Unternehmen ausgesetzt ist.

- Er besteht in einer Analyse von Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage, die ausgewogen, umfassend sowie der Geschäftstätigkeit nach Umfang und Komplexität angemessen ist.
- Soweit nötig, tritt die Analyse auf wichtige Leistungsindikatoren ein.
- Soweit nötig, erläutert sie Positionen der Jahresrechnung.

In der Schweiz war – in vager Anlehnung an die 4. Richtlinie – allen dem Aktienrecht (1991) unterstellten Rechtsträgern ein «Jahresbericht» vorgeschrieben, doch blieb die Vorschrift toter Buchstabe (Art. 663d aOR). Das neue Rechnungslegungsrecht (2011) schreibt allen zur ordentlichen Revision verpflichteten Rechtsträgern den Lagebericht vor, und zwar spätestens für das Geschäftsjahr, welches am 1. Januar 2015 oder danach beginnt. Die Grössenschwellen zur ordentlichen Revision betragen ein Vielfaches gegenüber denen der 4. Richtlinie zum Lagebericht. Inhaltlich verzichtet Art. 961c (siehe Kasten) auf die erwähnten Konkretisierungen der Richtlinie. Auch in der bundesrätlichen Botschaft (2007) findet man kaum klärende Hinweise.

Grundsätzliches zum Lagebericht nach OR

Jedoch spricht Art. 961c Abs. 1 die für den Lagebericht grundlegende Ergänzungsfunktion an: «Gesichtspunkte [...] die in der Jahresrechnung nicht zum Ausdruck kommen». Wenn es in Abs. 3 heisst, er dürfe «der Darstellung der wirtschaftlichen Lage in der Jahresrechnung nicht widersprechen», so ist dies angesichts fortdauernder Zulässigkeit stiller Willkürreserven und Betonung der Vorsicht in den Bilanzierungsvorschriften eng auszulegen: Er dient nicht zur Korrektur einer gesetzwidrigen Jahresrechnung. Einzelabschluss, allfällige Konzernrechnung und Lagebericht sind eigenständige Teile des Geschäftsberichts; für jeden gilt der Leitgedanke von Art. 958 Abs. 1: «Die Rechnungslegung soll die wirtschaftliche Lage des Unternehmens so darstellen, dass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil bilden können.»



Dieter Pfaff, Prof. Dr. rer. pol., ist Direktor des Instituts für Betriebswirtschaftslehre an der Universität Zürich und Vizepräsident von veb.ch; **Stephan Glanz**, Dr. oec. HSG, dipl. Wirtschaftsprüfer, ist Partner Center of Excellence in Accounting, Dr. Glanz & Partner GmbH und SRG Schweizerische Revisionsgesellschaft AG.

Gesetzlicher Zweck des Lageberichts ist, gemäss Einschätzung der Verantwortlichen den Geschäftsverlauf, die aktuelle Lage sowie die Zukunftsaussichten im Gesamtzusammenhang darzustellen. Erst das Gesamtbild macht es Adressaten des Geschäftsberichts möglich, Chancen und Risiken des Unternehmens zuverlässig zu beurteilen. Zugleich wird vermieden, dass das von der Jahresrechnung gezeichnete Bild der «Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage» einen unzutreffenden Eindruck hinterlässt. Nicht immer eindeutig verläuft die Grenze zum Anhang der Jahresrechnung, welcher Bilanz und Erfolgsrechnung ergänzt und erläutert (Art. 959c Abs. 1). Da weder Anhang noch Lagebericht inhaltlich abschliessend geregelt und Mehrfachangaben nicht zweckmässig sind, kann im Lagebericht unter Umständen auf den Anhang verwiesen werden.

Erinnert sei an die allgemeinen, jeder Berichterstattung nach Treu und Glauben zugrunde liegenden Anforderungen. Das OR konkretisiert sie in den Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung (Art. 958c Abs. 1), welche – ohne die Vorsicht! – auch auf den Lagebericht anwendbar sind:

- Formelle Anforderungen: Klarheit und Verständlichkeit; Stetigkeit



Chef/in Finanz- und Rechnungswesen

Berufsbegleitendes Praxisstudium in 7 Modulen.

Dauer: 1 Semester.

Das Ziel: Ihre vertiefte Ausbildung in Rechnungswesen und Rechnungslegung. Der Weg: frei wähl- sowie einzeln belegbare Bildungsmodule, die Sie selbst bestimmen lassen, wie schnell es vorwärts geht. Das Mittel: ein praxisorientierter Unterricht, dank dem Sie Ihr erworbenes Wissen im Job direkt einfließen lassen. Verwirklichen Sie Ihre Pläne!

Ab 22. Oktober 2013 in Zürich.

Infos und Anmeldung unter
www.controller-akademie.ch



Die Controller Akademie ist
eine Institution von

kvzürich
Ihr Verband für Bildung und Beruf



CONTROLLER AKADEMIE

Controller Akademie AG | Altstetterstrasse 124 | 8048 Zürich

Telefon 044 438 88 00 | Fax 044 438 88 05 | info@controller-akademie.ch

- Inhaltliche Anforderungen: Vollständigkeit; Wesentlichkeit; Verlässlichkeit; Klarheit und Verständlichkeit.

Ausserdem gilt:

- Sprache und Währung sind gleich wie bei der Jahresrechnung.
- Vorjahreszahlen und Vergleichsinformationen können, obwohl nicht vorgeschrieben, zweckmässig sein.
- Vertrauliche Informationen zum Nachteil des Unternehmens werden unterlassen.
- Den Adressaten wird ermöglicht, die Annahme der Unternehmensfortführung nachzuvollziehen, unter welcher die Jahresrechnung erstellt wurde (Art. 958a).

Bericht über Geschäftsverlauf und Lage

Art. 961c Abs. 1 verlangt die «Darstellung» von Geschäftsverlauf und wirtschaftlicher Lage unter Gesichtspunkten, welche die Jahresrechnung ergänzen. Laut Abs. 2 «muss namentlich Aufschluss» über sechs Tatbestände gegeben werden. Was man daraus ableiten kann:

- Der Lagebericht ist primär ein Textdokument.
- Die sechs Tatbestände sind besondere Aspekte des Geschäftsverlaufs oder der Lage; nach Möglichkeit werden sie in die Gesamtdarstellung integriert.
- Gibt es zu einem dieser Tatbestände nichts Relevantes zu berichten, bedarf es einer Negativaussage.

«Darstellung des Geschäftsverlaufs» visiert einen Zeitraum an. Gemeint ist ein Überblick der Geschäftstätigkeit: wie sich diese entwickelt hat, ob insgesamt günstig oder ungünstig und welche Ereignisse gegebenenfalls ursächlich waren. Insoweit drängt sich eine Strukturierung nach Sachbereichen auf (Wesentlichkeit vorbehalten): gesamtwirtschaftliche Entwicklung und Branchenentwicklung; Absatz; Produktion; Beschaffung; F&E (s. Art. 961c Abs. 2 Ziff. 4); Beteiligungen (s. Art. 960d Abs. 3); andere Investitionen; Finanzierung und Liquidität; Personal und Soziales; Nachhaltigkeit; Strategie; aussergewöhnliche Ereignisse (s. Art. 961c Abs. 2 Ziff. 5) oder Entwicklungen. Die Darstellung ist vergangenheitsorientiert; sie bezieht Ereignisse und Entwicklungen nach dem Bilanzstichtag bis zur Bekanntgabe des Berichts ein.

«Darstellung der Lage» bezieht sich auf die Grundfunktion, von welcher der Be-

richt den Namen hat: Weil erst das Gesamtbild eine «zuverlässige Beurteilung» ermöglicht, werden alle wirtschaftlichen und sonstigen Einflussfaktoren sowie deren Zusammenwirken in Betracht gezogen. Dargestellt wird, welche Bedeutung dem geschilderten Geschäftsverlauf für den Fortbestand des Unternehmens beizumessen ist. Mit dem von der Jahresrechnung vermittelten Bild besteht entweder Einklang oder es wird an dieser Stelle zurechtgerückt. Damit ein Bild der aktuellen Gesamtlage entsteht, werden Ereignisse oder Entwicklungen nach dem Bilanzstichtag berücksichtigt; sodann auch solche, die in überschaubarer Zukunft erwartet werden (s. Art. 961c Abs. 2 Ziff. 6): Die Darstellung basiert auf den Beurteilungsmöglichkeiten im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Berichts und ist zukunftsgerichtet (insoweit ist der Wortlaut von Abs. 1 missglückt).

Praktisch kann man Verlaufs- und Lage-darstellung nicht umfassend auseinander halten; auch erklärt ja der Geschäftsverlauf die Veränderung der Lage seit dem letzten Bericht. Primär dürfte der Lagebericht daher nach den erwähnten Sachbereichen strukturiert werden.

Besondere Angaben im Lagebericht

Die sechs Pflichtangaben (Art. 961c Abs. 2) sind Art. 46 Abs. 2 der 4. Richtlinie nachgebildet, jedoch mit diesem nicht inhaltsgleich: Ziff. 1 bis 3 sind «Schweizer Erfindungen»; nicht übernommen wurden Angaben über Risiken und Risikomanagement von Finanzinstrumenten sowie zum IKS und Risikomanagementsystem der Rechnungslegung.

Ziff. 1: Der Zweck dieser Angabe ist nicht klar, da die Grössenordnung der Vollzeitstellen bereits im Anhang anzugeben ist (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 2). Vielleicht soll das Überschreiten der Grössenschwellen zur ordentlichen Revision und zur Konzernrechnung verdeutlicht werden. Die verlangte Anzahl im Jahresdurchschnitt sollte aufgegliedert werden in reguläre Stellen und Auszubildende (je auf Basis von Arbeitsverträgen) sowie Leiharbeitskräfte. Bei erheblicher Fluktuation ist der Durchschnitt auf Monatsbasis zu berechnen.

Ziff. 2: Die Verschiebung dieser Angabepflicht vom Anhang (Art. 663b Ziff. 12 aOR) in den Lagebericht ruft nach substantziellen Angaben über die Unternehmensrisiken und deren Management:

- Ziele, Organisation, Zuständigkeit und

Instrumente des Risikomanagements

- Wesentliche Veränderungen der Risikozusammensetzung im Berichtsjahr
- Wesentliche Massnahmen zur Steuerung dieser Risiken
- Beurteilung des IKS.

Ob die Verantwortlichen das «persönliche Risiko» dieser Offenlegung eingehen werden, ist zweifelhaft; schon bezüglich der finanziellen Risiken im Anhang begnügten sie sich meist mit Leerformeln.

Ziff. 3: Bestellungen-/Auftragseingang und -bestand werden im Bericht sowieso thematisiert. Damit die Angabe für die weitere Entwicklung repräsentativ ist, sollte eine 12-Monats-Prognose vorgenommen werden. Die Unterscheidung von Bestellung und Auftrag ist angebracht mit Blick auf Auftragsproduzenten oder Dienstleister.

Ziff. 4: Angaben zur F&E-Tätigkeit betreffen nur Unternehmen, bei denen diese von Bedeutung ist. In F&E-intensiven Branchen entfallen oft die grössten Investitionen auf diesen Bereich; die Angaben sind dann für die Beurteilung der Zukunftsaussichten notwendig (und sowieso Berichtsgegenstand). Konkretere Pflichten sind nicht ableitbar. Mit Blick auf schutzwürdige Interessen des Unternehmens wird an dieser Stelle besondere Zurückhaltung herrschen. Es liesse sich aber etwa berichten über den Aufwand für F&E und dessen Veränderung, die Ziele, die Einrichtungen, erhaltene Subventionen, wesentliche Resultate, Anzahl Beschäftigter.

Ziff. 5: Die Kenntnis wichtiger Ereignisse seit dem Bilanzstichtag, überhaupt aller wesentlichen – günstigen oder ungünstigen – Veränderungen, ist wie erwähnt unabdingbar für das Gesamtbild der aktuellen Lage. Der Wortlaut bezieht sich sodann auf Ereignisse während des Berichtsjahres, die sowieso zum Bericht über den Geschäftsverlauf gehören. Bezüglich sowohl

- aussergewöhnlicher Ereignisse nach dem Bilanzstichtag (die eine wesentliche Auswirkung in der Jahresrechnung gehabt hätten) als auch
- ausserordentlicher oder einmaliger Erträge oder Aufwände

kann auf entsprechende Stellen im Anhang verwiesen werden (Redundanzen: Art. 959c Abs. 2 Ziff. 12 und 13). Werden Fakten erst nach Einberufung der Generalversammlung, Gesellschafterversammlung usw. bekannt, ist der Lagebericht insoweit unvollständig. Das lässt sich mit anderen Mitteln ausgleichen

(mündlicher, Ad-hoc- oder Zwischenbericht).

Ziff. 6: Die Gesamtlage darzustellen, ohne auf die absehbare Entwicklung einzutreten, wäre unzweckmässig («zuverlässige Beurteilung»). Im Grunde handelt es sich auch hier um keine eigenständige Angabepflicht. Im Unterschied zu Ziff. 1-5 geht es allerdings nicht um Fakten, sondern um Erwartungen der Verantwortlichen über den zukünftigen Geschäftsverlauf. Gegebenenfalls sollte Aufschluss gegeben werden über grössere Veränderungen in den erwähnten Sachbereichen. Dabei sind der Prognosecharakter der Angaben (mit Vorzug Intervallprognosen) und grössere Unsicherheiten kenntlich zu machen. Mit Blick auf die Folgeberichterstattung ist wichtig, dass zugrunde liegende Annahmen intern dokumentiert werden. Als Prognosezeitraum erscheinen die zwei Folgejahre angemessen (bei Bekanntgabe des Lageberichts sind bereits einige Monate verstrichen).

Konzernlagebericht

Wird eine Konzernrechnung erstellt, kann sich der Lagebericht nur integral auf den Konzern beziehen – als wäre die Ge-

Einzig Bestimmung zur Erstellung des Lageberichts im neuen OR ist Art. 961c, der so lautet:

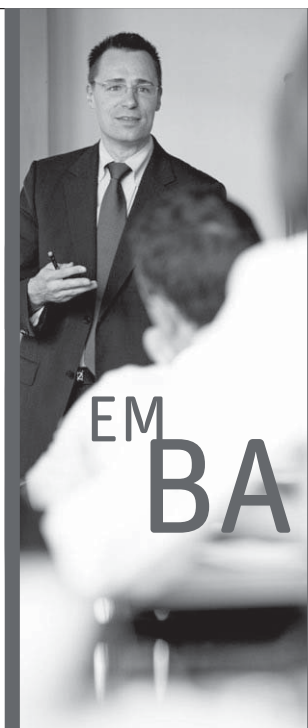
- ¹ Der Lagebericht stellt den Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage des Unternehmens sowie gegebenenfalls des Konzerns am Ende des Geschäftsjahres unter Gesichtspunkten dar, die in der Jahresrechnung nicht zum Ausdruck kommen.
- ² Der Lagebericht muss namentlich Aufschluss geben über:
 1. die Anzahl Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt;
 2. die Durchführung einer Risikobeurteilung;
 3. die Bestellungs- und Auftragslage;
 4. die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit;
 5. aussergewöhnliche Ereignisse;
 6. die Zukunftsaussichten.
- ³ Der Lagebericht darf der Darstellung der wirtschaftlichen Lage in der Jahresrechnung nicht widersprechen.

samtheit der Konzernunternehmen ein einziges Unternehmen. Art. 961c Abs. 1 ist allerdings so formuliert, dass ausserdem ein «stand-alone»-Lagebericht für das kontrollierende Unternehmen erstellt werden muss (der die kontrollierten Unternehmen als «Beteiligungen» behandelt). Dies ist nicht zweckmässig und dürfte noch zu reden geben.

Fazit

In der Schweiz ist der Lagebericht (noch) kaum standardisiert, sondern weitgehend

Ermessenssache – das bedeutet auch Verantwortung! Entsprechend gross ist der Erstellungsaufwand, solange Strukturen und Datenkranz nicht bereit stehen. Wird das neue Recht vorzeitig angewandt, sind die Einführungsarbeiten jetzt aufzunehmen. Achtung: Der Lagebericht ist zwar nicht direkt prüfungspflichtig, doch muss der Wirtschaftsprüfer Unstimmigkeiten gegenüber der Jahresrechnung identifizieren und je nachdem Korrekturen veranlassen. ■■■



Executive Master of Business Administration mit Vertiefung in Controlling & Consulting

Einjähriger Studiengang für Expertinnen und Experten in Rechnungslegung und Controlling: ½ Jahr Studium plus ½ Jahr Masterarbeit.

Unterrichtszeiten jeweils 14-täglich, Freitagnachmittag und Samstag.
Studienort ist Zürich Altstetten.

Modularer Studiengang für Inhaberinnen und Inhaber des Fachausweises in Rechnungslegung und Controlling: Individuelle Absolvierung von vier CAS und Schreiben der Masterarbeit. Unterricht jeweils am Freitag und Samstag.
Studienort ist Bern.

Infoveranstaltung

Zürich: Au Premier, Hauptbahnhof. Donnerstag, 4. Juli 2013 und
Donnerstag, 22. August 2013, 18.00 bis 19.00 Uhr.

Weitere Informationen und Anmeldung unter
www.wirtschaft.bfh.ch/controlling oder Telefon 031 848 34 02